

13 Arrêté des comptes et résultat fiscal : quelles nouveautés pour les clôtures au 31 décembre 2018 ?

Par les auteurs du Mémento Comptable et du Mémento Comptes Consolidés

Préparée à la suite de notre conférence « Arrêté des comptes et Résultat fiscal 2018 » du 27 novembre dernier, organisée par PwC et Les Echos Events, en partenariat avec les Éditions Francis Lefebvre et la DFCG, ce dossier pratique a pour objectif de vous aider à maîtriser l'actualité comptable et fiscale de l'année 2018.

L'ESSENTIEL

- Ce dossier fait le point sur les thèmes majeurs de l'année 2018 :
 - les nouveautés sociales et fiscales issues des lois de l'année : réduction et allègement des charges sociales patronales, suppression du CICE, prime exceptionnelle Macron, ruptures conventionnelles collectives... ;
 - les difficultés d'application des règles comptables : nouveaux règlements de l'ANC (changements comptables, ICO), baux à construction, qualification des titres à la suite d'une augmentation de capital, engagements de retraite, reconnaissance des produits... ;
 - l'incidence dans les comptes sociaux de la première application de la norme IFRS 9 ;
 - les nouvelles obligations des entreprises en matière de rapport de gestion.
 - les sujets d'actualité spécifiques aux comptes consolidés établis en règles françaises (Règ. CRC 99-02, 99-07 et 2000-05) : hyperinflation en Argentine, réforme fiscale américaine, Brexit...
- Afin de faciliter la prise de connaissance des diverses mesures, ce document :
 - recense, sous forme de 45 questions/réponses, les principaux sujets d'actualité comptables et fiscales de l'année 2018 (textes législatifs et réglementaires, jurisprudence et doctrine) ;
 - facilite les recherches des motifs et argumentations des solutions par des renvois au FRC ainsi qu'au Mémento Comptable, au Mémento Comptes consolidés et au Mémento Fusions & Acquisitions.

SOMMAIRE

1. Impacts des nouvelles mesures fiscales et sociales appliquées pour la première fois en 2018 1
 - 1.1 Allègement des cotisations sociales patronales
 - 1.1.1 Loi portant mesures d'urgence économiques et sociales : « Prime exceptionnelle Macron »
 - Q1. La « prime exceptionnelle Macron » doit-elle être comptabilisée en charges à la clôture 2018 ?
 - Q2. Cette prime doit-elle être enregistrée en résultat d'exploitation ou en résultat exceptionnel ?
 - Q3. La provision comptabilisée le cas échéant doit-elle tenir compte des allègements de charges sociales ?
 - 1.1.2 Loi de financement de la sécurité sociale

- a. Renforcement de la réduction générale des cotisations patronales
 - Q4. La baisse des charges sociales patronales prévue par la LFSS 2019 a-t-elle des conséquences sur les provisions RTT/CP/Primes à payer constatées à la clôture 2018 ?
- b. Suppression du forfait social
 - Q5. La suppression du forfait social sur les sommes versées au titre de la prime d'intéressement et de la participation salariale a-t-elle un impact sur les provisions passées en 2018 et versées en 2019 ?
- 1.2. Suppression du CICE
 - Q6. Quelles sont les conséquences comptables de la suppression du CICE sur les charges à payer constatées en 2018 ?

- 1.3. Nouveau dispositif de consolidation du chiffre d'affaires dans les groupes pour le calcul de la CVAE
 Q7. Comment est désormais calculé le chiffre d'affaires servant à définir le taux de CVAE applicable ?
- 1.4. Ruptures conventionnelles collectives
 Q8. Quand les indemnités dues dans le cadre d'une rupture conventionnelle collective doivent-elle être provisionnées ?
 Q9. Quand la provision doit-elle être reprise ?
 Q10. Quels sont les effets d'une rupture conventionnelle collective sur les engagements de retraite ?

2. Difficultés d'application des règles comptables et conséquences comptables et fiscales de la doctrine et jurisprudence fiscale.....17

- 2.1 Changements et erreurs comptables.
 2.1.1 Nouveau règlement ANC 2018-01 sur les changements comptables
 Q11. Quelles sont les principales évolutions du nouveau texte de l'ANC ?
 2.1.2 Conséquences fiscales d'une correction d'erreur
 Q12. Le droit à l'oubli s'applique-t-il aux erreurs affectant les dettes ?
- 2.2 Actifs
 2.2.1 Immobilisations corporelles et incorporelles
 a. Bail à construction
 Q13. Quel est le traitement comptable de la cession d'un terrain en cours de bail, chez le cédant (ancien bailleur) ?
 Q14. Quel est le traitement comptable de la cession d'un terrain en cours de bail, chez l'acquéreur (nouveau bailleur) ?
 b. Dépenses de conception de marque
 Q15. Les dépenses réalisées auprès d'une agence de communication pour concevoir un nouveau logo constituent-elles des dépenses d'acquisition d'une marque ?
 c. Jetons numériques acquis dans le cadre d'une ICO
 Q16. Quel est le traitement comptable des jetons numériques acquis dans le cadre d'une ICO ?
- 2.2.2. Immobilisations financières
 a. Qualification des titres reçus lors d'une augmentation de capital
 Q17. Dans quelles conditions les nouveaux titres issus d'une augmentation de capital peuvent-ils être qualifiés de valeurs mobilières de placement ?
 Q18. Quelles conséquences peut-on tirer de l'arrêt de la cour administrative d'appel de Versailles en cas de recapitalisation d'une société en difficulté ?
 b. Quote-part de frais et charges sur les plus-values de cession de titres de participation
 Q19. L'existence d'une plus-value nette à long terme entraînant l'imposition de la quote-part de frais et charges doit-elle tenir compte des dotations et reprises de provisions ?
 Q20. La taxation de cette quote-part forfaitaire de frais et charges permet-elle de déduire les frais réellement engagés lors de la cession du résultat imposable au taux normal de l'IS ?

- 2.2.3 Stocks : Achats de marchandises et Incoterm
 Q21. À quelle date le stock de marchandises doit-il entrer à l'actif de l'acquéreur ?
- 2.2.4. Instruments de trésorerie
- 2.3. Passifs
 2.3.1. Provisions pour risques et charges - Engagements de retraite
 Q22. Les licenciements et ruptures conventionnelles (individuels ou collectifs) doivent-ils être retenus dans l'hypothèse de turnover pour évaluer les engagements de retraite ?
- 2.3.2. Dettes financières
- 2.3.3. Produits constatés d'avance : ICO
 Q23. Quel est le traitement comptable des jetons numériques émis lors d'une ICO côté émetteur ?
- 2.4 Compte de résultat
 2.4.1. Charges
 a. Impôts et taxes
 Q24. Quand doivent être comptabilisés les impôts, taxes et versements assimilés ?
 b. Budget CE
 Q25. Pour les entreprises n'ayant pas encore mis en place un CSE, quelle masse salariale doit être utilisée pour calculer le budget CE ?
- 2.4.2. Produits
 a. Contrat à long terme
 Q26. Les pénalités pour paiement tardif peuvent-elles être incorporées au coût de production ?
 Q27. Les frais incombant à l'acquéreur et pris en charge par le constructeur peuvent-ils être incorporés au coût de production ?
 Q28. Les frais de commercialisation/publicité non imputables à un contrat donné peuvent-ils être incorporés au coût de production ?
 b. Licences d'exploitation
 Q29. Une concession de droit doit-elle nécessairement être comptabilisée à l'avancement sur la durée du contrat ?
 Q30. Comment comptabiliser le chiffre d'affaires d'une vente de licence assortie de prestations de maintenance ?
- c. Abandon de créance
 Q31. Un produit peut-il être constaté dans les comptes dès que le créancier porte à la connaissance de son débiteur son intention de lui accorder un abandon de créance ?
- d. Recours contentieux : contribution de 3% sur les dividendes
 Q32. Un produit peut-il être constaté dans les comptes au titre des réclamations déposées hors délai ?
- 2.5 Fusion
 2.5.1 Apport partiel d'actif
 Q33. Quels sont les derniers commentaires de l'administration sur les modalités de filialisation d'une branche complète d'activité ?
- 2.5.2 Cession des titres reçus en contrepartie d'un apport partiel d'actif d'une branche complète d'activité
 Q34. Quelles sont les conditions d'application du régime fiscal des plus-values à long terme en cas de cession des titres reçus en contrepartie d'un apport partiel d'actif ?

2.5.3 Opérations transfrontalières

Q35. L'obligation de rattachement des apports à un établissement stable s'applique-t-elle dans toutes les situations ?

3. Taux de l'impôt sur les sociétés60

Q36. Quels taux utiliser pour calculer l'IS de l'exercice 2018 ?

4. Rapport de gestion et rapport sur le gouvernement d'entreprise62

4.1 Rapport de gestion

4.1.1 Déclaration de performance extra-financière

Q37. Quelles sont les conditions d'établissement et de publication de la nouvelle déclaration de performance extra-financière ?

4.1.2 Plan de vigilance

Q38. Quelles sont les conditions d'établissement et de publication du plan de vigilance ?

4.1.3 Petites entreprises non cotées

Q39. Quels sont les allègements prévus pour les petites entreprises non cotées sur un marché réglementé ?

4.2. Rapport sur le gouvernement d'entreprise

5. Sujets d'arrêté de comptes spécifiques aux comptes consolidés établis en règles françaises (Règl. CRC 99-02)68

5.1 Impôts différés

Q40. Quel est l'impact de la future modification du taux d'IS sur les impôts différés ?

5.2 Hyperinflation en Argentine

Q41. Quelles sont les conséquences de l'hyperinflation en Argentine sur les comptes consolidés en règles françaises ?

5.3 Taux d'actualisation pour les tests de dépréciation

Q42. Quels taux d'actualisation retenir pour réaliser le test de dépréciation des écarts d'acquisition pour la clôture 2018 ?

5.4 Réforme fiscale américaine

Q43. Quelles sont les dispositions clés de la réforme fiscale américaine et ses conséquences éventuelles pour les groupes établissant des comptes consolidés en règles françaises au 31-12-2018 ?

5.5 Brexit

Q44. Quelles pourraient être les principales conséquences du Brexit pour les groupes établissant des comptes consolidés en règles françaises au 31/12/18 ?

1. Impacts des nouvelles mesures fiscales et sociales

1.1 Allègement des cotisations sociales patronales

1.1.1 Loi portant mesures d'urgence économiques et sociales : « Prime exceptionnelle Macron »

1 La loi portant mesures d'urgence économiques et sociales et instituant la prime exceptionnelle de pouvoir d'achat dite « prime exceptionnelle Macron » a été définitivement adoptée le 21 décembre 2018 (Loi 2018-1213 du 24-12-2018, JO du 26, texte 1).

Elle prévoit la possibilité pour l'employeur de verser, entre le 11 décembre 2018 et le 31 mars 2019, une prime exceptionnelle **exonérée des cotisations et contributions sociales** (et d'impôt sur le revenu) dans la limite de 1 000€.

Sur les cotisations, taxes et contributions exonérées, ainsi que sur les conditions à respecter pour bénéficier de cette exonération, voir ce FRC inf. 8.

Q1. La « prime exceptionnelle Macron » doit-elle être comptabilisée en charges à la clôture 2018 ?

2 Oui, dès lors que la prime non versée à la clôture 2018 a fait l'objet (PCG art. 321-1) :

– d'une décision unilatérale de l'employeur ou d'un accord d'entreprise avant le 31 décembre 2018 (obligation contractuelle) ;

– ou, en l'absence de décision ou d'accord, d'une annonce de l'employeur (par mail ou via le site RH...) à cette date, dès lors que cette annonce est suffisamment précise pour faire naître une attente chez les salariés concernés (obligation implicite).

Dans ces conditions :

– une charge à payer doit être constatée dans les comptes arrêtés au 31 décembre 2018 en cas de décision unilatérale ou d'accord d'entreprise ;

– une provision doit être constatée dans les comptes arrêtés au 31 décembre 2018 en cas de simple annonce. Son montant devra s'appuyer sur les modalités fixées par la décision unilatérale ou l'accord intervenu jusqu'à la date d'arrêtés des comptes (PCG art. 323-6)

Fiscalement, les rémunérations dues à la clôture qui sont déterminées dans leur principe et leur montant sont déductibles en tant que charges à payer

(CE 1-4-1987 n° 51831 ; BOI-BIC-CHG-40-40-10 n° 190 ; BOI-BIC-PROV-30-20-10 n° 1).

Lorsque les éléments nécessaires au calcul des rémunérations ne sont pas encore connus avec précision, elles peuvent être déduites sous forme de provisions à condition que l'entreprise ait pris avant la clôture de l'exercice un engagement ferme et irrévocable quant au principe et au mode de calcul des sommes en cause (CE 18-6-1971 n° 80167 ; BOI-BIC-PROV-30-20-10 n° 1 et BOI-BIC-PROV-30-20-10-20 n° 1 à 70). Cet engagement peut résulter d'une décision des dirigeants portée à la connaissance du personnel avant la clôture de l'exercice (BOI-BIC-PROV-30-20-10-20 n° 60).

Si aucune décision/accord ou annonce n'intervient avant le 31 décembre 2018, l'absence d'obligation à la clôture de l'exercice ne permet pas de constater de charge au 31 décembre 2018 et cela même si cette décision intervient entre la date de clôture et la date d'arrêté des comptes. En revanche, une mention sera à porter dans l'annexe au titre des événements postérieurs à l'exercice (PCG art. 833-1 et 833-2).

Q2. Cette prime doit-elle être enregistrée en résultat d'exploitation ou en résultat exceptionnel ?

3 Les rémunérations à caractère exceptionnel ne constituent pas, à notre avis, des charges exceptionnelles, puisque par définition elles sont utilisées dans le cadre de l'objet social (MC 901).

La « prime exceptionnelle Macron » devrait donc, à notre avis, être présentée en résultat d'exploitation dans le compte 641 « Rémunérations du personnel ».

Q3. La provision comptabilisée le cas échéant doit-elle tenir compte des allègements de charges sociales ?

4 Dans la mesure où la loi a été votée définitivement avant le 31 décembre 2018, la provision (ou la charge à payer) peut être constatée non chargée sous réserve que la prime respecte les conditions d'exonération (voir n° 1).

Toutefois, pour les primes versées entre le 11 et le 31 décembre et reportées sur des bulletins de salaire sans tenir compte de l'exonération :

- les charges sociales indiquées sur les bulletins de salaire doivent être déclarées et comptabilisées ;
- un produit à recevoir doit être comptabilisé à la clôture, la récupération de ces charges étant certaine dans son principe à cette date.

En revanche, les primes versées avant le 11 décembre 2018 et/ou qui trouvent leur origine dans une décision de l'employeur prise avant l'annonce du président Macron ne peuvent bénéficier de l'exonération.

Voir n° 1 concernant l'exclusion de primes ou rémunérations du dispositif Macron.



Mémento

Comptable n°s 901 et 2577 s.

1.1.2. Loi de financement de la sécurité sociale

a. Renforcement de la réduction générale des cotisations patronales

5 La loi de financement de la sécurité sociale (LFSS) pour 2019, définitivement adoptée le 3 décembre 2018, confirme la suppression du CICE prévue par la loi de financement de la sécurité sociale pour 2018. Cette suppression est compensée par :

- la baisse des cotisations d'assurance maladie ;
- ainsi que par l'extension de la réduction générale des cotisations sociales patronales aux cotisations de retraite complémentaire et aux cotisations d'assurance chômage.

Toutefois, contrairement à ce qui avait été prévu par la loi de financement de la sécurité sociale pour 2018, **l'allègement général étendu aux cotisations d'assurance chômage est reporté** au 1^{er} octobre 2019 (et non pas au 1^{er} janvier 2019).